

§ 92
Eröffnungsbilanz

(1) ¹Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. ²Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.

(2) Die Eröffnungsbilanz und der Anhang haben zum Bilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln.

(3) ¹Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. ²Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

(4) ¹Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Lage der Gemeinde nach Absatz 2 vermitteln. ²Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind.

(5) ¹Der Rechnungsprüfungsausschuss prüft die Eröffnungsbilanz. ²Er hat die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in seine Prüfung einzubeziehen. ³Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. ⁴Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. ⁵§ 101 Abs. 2 bis 8, § 103 Abs. 4, 5 und 7, § 104 Abs. 4 und § 105 Abs. 8 finden entsprechende Anwendung.

(6) Die Eröffnungsbilanz unterliegt der überörtlichen Prüfung nach § 105.

(7) ¹Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. ²Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. ³Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. ⁴Vorherige Jahresabschlüsse sind nicht zu berichtigen.

Erläuterungen zu § 92:

I. Allgemeines

1. Die besondere Stellung der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des NKF als neues Rechnungswesen der Gemeinden. Sie wird für die Gemeinde und ihre Bürgerinnen und Bürger eine erhebliche Bedeutung haben. Erstmals wird im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu Grunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens davon Abweichungen erforderlich machen.

Der Eröffnungsbilanz als erste Bilanz der Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Diese Entscheidung basiert auf folgenden Überlegungen:

- Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppelten Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 92 GO NRW

- Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein.
- Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
- Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z.B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des gemeindlichen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
- Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.
- Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.
- Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

Die Erstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist zudem mit der Eröffnungsbilanz eines Unternehmens in den neuen Bundesländern nach der Vereinigung Deutschlands nach dem D-Markbilanzgesetz 1990 vergleichbar, denn dort waren bei laufender Geschäftstätigkeit in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu erfassen und zu bewerten. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden.

2. Die Abbildung von Vermögen und Schulden in der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz wird – wie die späteren Bilanzen – in Kontoform aufgestellt und muss die vorgeschriebenen Posten in der kommunalspezifischen Gliederung enthalten. Dazu ist festgelegt worden, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 1 GemHVO NRW). Das nachfolgende Gliederungsschema zeigt dies auf.

Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz	
Aktiva	Passiva
1. Anlagevermögen	1. Eigenkapital
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	1.1 Allgemeine Rücklage
1.2 Sachanlagen	1.2 Sonderrücklagen
1.3 Finanzanlagen	1.3 Ausgleichsrücklage
2. Umlaufvermögen	1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
2.1 Vorräte	1. Sonderposten
2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	2. Rückstellungen
2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens	3. Verbindlichkeiten
2.4 Liquide Mittel	4. Passive Rechnungsabgrenzung
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	

Abbildung 28 „Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“

Auch für die Eröffnungsbilanz der Gemeinden gilt, dass sie - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein müssen. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ergibt sich durch Verweis auf § 41 GemHVO NRW. Zur Eröffnungsbilanz ist außerdem ein Anhang (vgl. § 44 GemHVO NRW) zu erstellen, in dem die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber z.B. auch Abweichungen von

der o.a. Mindestgliederung der Bilanz, beschrieben werden. Auch sind dem Anhang als Anlagen ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 53 GemHVO NRW). Der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist zudem noch ein Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen. Nach der Aufstellung durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister bedarf die Eröffnungsbilanz noch – vergleichbar mit den späteren Jahresabschlüssen – der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Feststellung durch Beschluss des Rates der Gemeinde. Die gemeindliche Eröffnungsbilanz unterliegt zudem auch der überörtlichen Prüfung (vgl. Absatz 6).

3. Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Im kaufmännischen Rechnungswesen haben sich im Laufe der Zeit bestimmte Regeln und Grundsätze entwickelt, die als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) von der Rechtsprechung, Verwaltung und Praxis geprägt wurden. Die GoB sind teilweise gesetzlich bestimmt, insbesondere durch das Handelsgesetzbuch (HGB) und die Abgabenordnung (AO). Wesentliche GoB finden sich in den §§ 238 ff. HGB, insbesondere §§ 246 - 251 HGB (Ansatzvorschriften) und §§ 252 - 256 HGB (Bewertungsvorschriften), sowie §§ 145, 146 AO. Es handelt sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der sich ständig fortentwickelt. Die GoB umfassen den gesamten Bereich der kaufmännischen Rechnungslegung. Dazu gehören nicht nur die Führung der Bücher, sondern auch der Jahresabschluss mit Bilanzierung und Bewertung und die Inventur.

Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen zukünftig auch dem kommunalen Finanzmanagement zu Grunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts anderes bestimmt ist. Soweit die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich, stehen aber nicht über dem Gesetz. Sie sind als ein gesetzlich verankertes Regelungssystem zu verstehen und können sich als unbestimmter Rechtsbegriff im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Diese Grundsätze lassen sich in

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI), die sich auf die Erstellung des Inventars beziehen, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zu Grunde liegt, und sichern sollen, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), die durch die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter detailliert werden, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL), die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.

Ergänzend dazu sind für die jährlichen Abschlussprüfungen noch Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) und für den Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt worden. Außerdem sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) entwickelt worden, die allgemeine Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems beinhalten.

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Auch sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, damit dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen

Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aufstellung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz):

1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz):

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Dies kommt der Situation nahe, die zur Normierung des D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt. Dazu sind die Gliederungsvorschriften für den Bilanzaufbau nach § 41 GemHVO NRW sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, z.B. den Grundsatz der Stetigkeit.

Zudem gilt für die kommunale Haushaltswirtschaft das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden. Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die weiteren Vorgaben zur Eröffnungsbilanz sowie zur Bilanzierung und Bewertung von Vermögen und Schulden der Gemeinde sind im Einzelnen, ggf. auch mit einer Festlegung auf einheitliche Verfahren, werden durch die Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt und sind dort erläutert.

1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Abs. 3 und § 96 GO NRW):

1.2.1 Verweis auf § 95 Abs. 3 GO NRW

Auf Grund des Verweises auf die Vorschrift des § 95 Abs. 3 GO NRW, die entsprechend für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde anzuwenden ist, hat der Kämmerer den Entwurf der Eröffnungsbilanz aufzustellen, der Bürgermeister den Entwurf zu bestätigen und diesen dem Rat der Gemeinde zur Feststellung (Beschlussfassung) zuzuleiten. Dies beinhaltet auch, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufzustellen ist. Die Festlegung eines solchen Zeitraumes ist auch geboten, weil die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen bereits auf dieser Eröffnungsbilanz aufbauen. Mit der Zuleitung durch den Bürgermeister nimmt der Rat den Entwurf der Eröffnungsbilanz entgegen, um ihn an die zuständigen Ausschüsse weiterzuleiten, z.B. an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung. Nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung soll der Rat durch Beschluss die ihm vorgelegte Eröffnungsbilanz feststellen.

Das folgende Beispiel soll die Anwendung der für die Eröffnungsbilanz übernommene Zeiträume verdeutlichen: Das neue Rechnungswesen (NKF) wird mit dem Haushaltsjahr 2009 angewendet:

- Stichtag der Eröffnungsbilanz ist der 01.01.2009,
- Erstellung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister sowie Zuleitung des bestätigten Entwurfs an den Rat bis zum 31.03.2009 sowie
- Feststellung der (noch zuvor zu prüfenden) Eröffnungsbilanz durch den Rat bis zum 31.12.2009.

Allerdings werden nicht in jeder Gemeinde der Zeitraum für die Aufstellung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz sowie die Zuleitung an den Rat (bis zum 31.03. nach dem Eröffnungsbilanzstichtag) eingehalten werden können. Diese Gemeinden müssen nach diesem Stichtag ständig bemüht sein, die Aufstellung, Bestätigung und Zuleitung

des Entwurfs der Eröffnungsbilanz an den Rat unverzüglich nachzuholen. Die Umstellung auf das NKF ist nach § 6 Abs. 3 NKFEg erst vollzogen, wenn sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt worden sind. Nur mit der aufgestellten und bestätigten Eröffnungsbilanz ist ausreichende Informationsbasis für die gemeindliche Haushaltsplanung gegeben. Auch die Beurteilung des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen durch die Aufsichtsbehörde erfordert dies, insbesondere dann, wenn z.B. bereits im ersten Haushaltsjahr eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage geplant wird.

Die Planung der Gemeinde für die Haushaltsjahre mit neuem Rechnungswesen baut auf den Daten der Eröffnungsbilanz auf. Daher sollte die Gemeinde mit der Anzeige des neuen Haushaltsplans bei ihrer Aufsichtsbehörde auch den vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Eröffnungsbilanz mit vorlegen, denn erst dadurch wird seitens der Gemeinde dokumentiert, dass es sich um belastbare Daten handelt. Dabei ist es unerheblich, ob einzelne Wertansätze noch keine endgültige Bestimmtheit erlangt haben. Für die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen sind die Kenntnisse über die Ansätze in der Eröffnungsbilanz in Form belastbarer Daten zwingend erforderlich. Die Aufsichtsbehörde kann ggf. die Fristen für die Anzeige des Haushalts der Gemeinde gem. § 80 Abs. 5 GO NRW bzw. der Genehmigung nach § 75 Abs. 4 oder § 76 Abs. 2 GO NRW verlängern, wenn ihr die notwendigen Informationen noch nicht vorliegen. Die von der Gemeinde vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz gegebenen Informationen berühren nicht die zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmende Anzeige der vom Rat festgestellten Eröffnungsbilanz an die Aufsichtsbehörde nach § 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 GO NRW.

1.2.2 Verweis auf § 96 GO NRW

1.2.2.1 Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die zweite Verweisung in der Vorschrift auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW beinhaltet, dass die Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch den Rat innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll. Dem Rat muss daher ermöglicht werden, bis spätestens 31. Dezember den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Auch diese Vorgabe soll der besonderen Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde Rechnung tragen. Außerdem soll vermieden werden, dass die Gemeinde im zweiten Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen noch auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ ihren Haushalt planen und bewirtschaften muss.

Bei der Entscheidung über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dies auch dann, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung die bei der Eröffnungsbilanz aufgetretenen Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde entgegen stehen, beseitigt worden sind. Dem Rat hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres der vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüfte Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des Jahresabschlusses noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umsetzen zu können.

Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde nicht umsetzbar, z.B. bis zum 31. Dezember 2008, wenn als Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz der 1. Januar 2008 bestimmt wurde, muss die Eröffnungsbilanz spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres mit neuem Rechnungswesen zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde festgestellt werden (nach dem Beispiel: 31. Dezember 2009). Dieser späte Termin kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden, denn die Eröffnungsbilanz, die vor der ersten Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung steht, stellt gleichzeitig auch die Eröffnungsbilanz für das erste Haushaltsjahr mit

neuem Rechnungswesen dar. Sie wird daher in das erste Haushaltsjahr einbezogen und kann sachlich in einen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss dieses ersten Haushaltsjahres gestellt werden. Eine längere Feststellungszeit könnte z.B. noch zu Erkenntnissen aus der laufenden Bewirtschaftung im ersten Haushaltsjahr führen, die ggf. eine spätere Berichtigung der Eröffnungsbilanz entbehrlich machen.

1.2.2.2 Entlastung des Bürgermeisters

Zusätzlich zum Feststellungsbeschluss haben die Ratsmitglieder auch über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Der Beschluss ist - vergleichbar dem Beschluss im Rahmen des Jahresabschlusses - als abschließende Entscheidung des Rates über die Art und Form der Vermögensermittlung, Bewertung und Ansatz in der Eröffnungsbilanz anzusehen. Auch bei diesem Beschluss muss die Inhaltsbestimmung des Beschlusses deutlich erkennen lassen, was zum Gegenstand der Entscheidung gemacht worden ist. Über die Feststellung der Eröffnungsbilanz und die Entlastung des Bürgermeisters können zwei eigenständige Beschlüsse gefasst werden. Die beiden Beschlussgegenstände können nicht in einem Beschluss zusammen gefasst werden, weil über die Entlastung des Bürgermeisters die Ratsmitglieder und nicht der Rat entscheidet, auch wenn in beiden Fällen eine sachliche Verknüpfung aus der Verantwortung des Bürgermeisters nach § 62 GO NRW heraus besteht.

Eine vorbehaltlose Feststellung kann zwar gleichzeitig keine vorbehaltlose Entlastung des Bürgermeisters beinhalten. Sie bringt jedoch bereits zum Ausdruck, dass die Ratsmitglieder mit der Eröffnungsbilanz, wie sie sich nach der Prüfung darstellt, einverstanden sind und das Ergebnis grundsätzlich billigen. Mit der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters verzichten die Ratsmitglieder auch darauf, bei der Prüfung festgestellte Mängel, die nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW durch den Rechnungsprüfungsausschuss geführt haben, weiter zu verfolgen. Dies bedeutet aber nicht, dass damit derartige Mängel auch beseitigt sind. Soweit nachträglich eine Behebung angezeigt ist, muss auch für die Beseitigung der Mängel Sorge getragen werden. Wird die Entlastung ohne Vorbehalt durch die Ratsmitglieder erteilt, muss die Eröffnungsbilanz als endgültig abgeschlossen gelten, soweit nicht spätere Berichtigungen nach Absatz 7 geboten sind. Eine Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters dürfte ggf. auf grundsätzliche und auf gewichtige Fälle beschränken.

1.2.2.2 Anzeige und Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz

Die Verweisung auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW verlangt auch die Anwendung der Regelungen des Absatzes 2, auf Grund derer die vom Rat festgestellte Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen, öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Wegen der Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die Hauswirtschaft der Gemeinde sollte ihre öffentliche Bekanntmachung nicht vor der Mitteilung der Aufsichtsbehörde erfolgen, dass sie keine Bedenken gegen die festgestellte Eröffnungsbilanz hat.

Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz kann dadurch bestehen, dass der Rat nur einen Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz gefasst hat und in diesem Zusammenhang die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen haben. Sie haben diese Entlastung auch nicht verweigert, denn dann bestände eine Begründungspflicht für die Ratsmitglieder. Damit sind nicht die notwendigen Beschlüsse gefasst worden, die einer Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz vorausgehen müssen. Erst durch die Nachholung eines fehlenden Beschlusses ist das bestehende Hindernis beseitigt und die Eröffnungsbilanz kann öffentlich bekannt gemacht werden.

Auch wenn die Eröffnungsbilanz nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst hat, besteht ein Hindernis für die Bekanntmachung. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Verbindlichkeitspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses nicht zulässt. Erst nach Beseitigung des Hindernisses darf die Eröffnungsbilanz öffentlich bekannt gemacht werden.

1.2.3 Verfahrensübersicht zur Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Die Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, werden durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht.

Verfahren zur Feststellung der Eröffnungsbilanz	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz an den Rat (§ 92 i.V.m. § 95 Abs. 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von drei Monaten nach dem Stichtag 1. Januar 20.. erfolgen)		
Prüfung der Eröffnungsbilanz durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 Abs. 5 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor? (§ 101 Abs. 4 und 5 GO NRW)		
Beratung und Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat (§ 92 Abs. 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres nach dem Stichtag), Auslegung: ggf. bei wichtigen Gründen bis spätestens 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres (zusammen mit dem ersten Jahresabschluss) Entlastung des Bürgermeisters (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW)		
Anzeige der Eröffnungsbilanz bei der Aufsichtsbehörde (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 29 „Verfahren zur Feststellung der Eröffnungsbilanz“

Im Rahmen der individuellen Prüfung der Eröffnungsbilanz einer Gemeinde durch die Aufsichtsbehörde soll diese auch festzuhalten, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen bzw. ob und welche Verfahrensschritte ggf. zu beanstanden sind.

1.3 Pflicht zur Aufstellung eines Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung

1.3.1 Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Abs. 7 i.V.m. § 41 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO NRW), muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt. Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW) steht im Mittelpunkt der Betrachtung, so dass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Auch wenn derzeit keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW) bestimmt werden kann, besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinden. So müssen von ihnen auf jeden Fall zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Dies erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzung einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW sind dagegen andere Strategien verbunden.

Der Sanierungsplan wird als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten. Die Frage, ob und ggf. welche Schlussfolge-

rungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen möglichst praktikable Antworten gefunden werden.

1.3.2 Stufen eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan)

Aufgrund der großen Bedeutung der Krisensituation der Gemeinde für den Rat und die Verwaltung sowie die Bürgerinnen und Bürger muss eine Struktur erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde beinhaltet und die Grundlage für die notwendigen Handlungen der Gemeinde bietet. Die möglichen fünf Abschnitte eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Krisenbewältigung und zur stetigen Entwicklung können, wenn nicht weiter differenziert wird, Folgende sein:

- Stufe 1 „Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis“,
- Stufe 2 „Krisenursachen identifizieren“,
- Stufe 3 „Sanierungskonzept - Leitlinie für eine Sanierung“,
- Stufe 4 „Implementierung des Sanierungskonzeptes“ sowie
- Stufe 5 „Sanierungscontrolling“.

Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u.a. darin, dass sie die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, die dauernde Leistungsfähigkeit erreicht und die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden.

2. Zu Absatz 2 (Inhalte der Eröffnungsbilanz):

Im Rahmen der Anzeige an die Aufsichtsbehörde hat die Gemeinde nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nachfolgend aufgeführte Eröffnungsbilanzunterlagen vorzulegen. Der dazu jeweils aufgeführte Prüfungsauftrag stellt nur ein Beispiel dar, das Anlass für die Gestaltung der aufsichtsrechtlichen Prüfung geben soll:

Eröffnungsbilanz- unterlagen	Haushaltsrechtliche Regelung	Liegt vor:	Bemerkungen
Bestandteile der Eröffnungsbilanz			
Eröffnungsbilanz <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung der Eröffnungsbilanz den Anforderungen? Wird auf der Aktivseite ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen?	§ 92 GO NRW i.V.m. § 53 Abs. 1 GemHVO NRW		
Anhang <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Eröffnungsbilanz? Wurden Vereinfachungsverfahren angewandt, z.B. § 56 GemHVO NRW? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 92 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 53 Abs. 1 und § 44 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW		
Anlagen zur Eröffnungsbilanz			
Forderungsspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Forderung gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 53 Abs. 1 und § 46 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.7 des RdErl. vom 24.02.2005		
Verbindlichkeitspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 53 Abs. 1 und § 47 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Lagebericht <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 53 Abs. 1 und § 48 GemHVO NRW		

Abbildung 30 „Eröffnungsbilanzunterlagen“

Auch dem Rat der Gemeinde und den zuständigen Ausschüssen müssen für seine Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die notwendigen Unterlagen (Eröffnungsbilanz mit Anhang und Anlagen) zur Beratung und Beschlussfassung vorgelegt werden. Diese Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Gemeinde. Der Gemeinde ist es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen der Eröffnungsbilanz auch noch weitere Unterlagen beizufügen oder weitere Angaben zu machen, z.B. über die Verantwortlichen in der Gemeinde im Sinne des § 95 Abs. 2 GO NRW, um Interessenkonflikte, die im Zusammenhang mit der von dem in dieser Vorschrift benannten Personenkreis ausgeübten Tätigkeit stehen und von Bedeutung für die Adressaten der Eröffnungsbilanz sind, auszuräumen. Auch kann anhand einer Übersicht, wie sie dem Teilgebichtsbericht beizufügen ist (vgl. § 52 Abs. 3 GemHVO NRW), das Bild über die in der Eröffnungsbilanz angesetzten gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen verbessert werden. Die Eröffnungsbilanz muss zudem auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger und für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein.

Zu beachten ist, dass in den Fällen, in denen wegen besonderer örtlicher Umstände die Eröffnungsbilanz als Hauptwerk nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann, der Anhang zusätzliche Angaben zu enthalten hat und darin die besonderen Umstände, die dazu führen, zu erläutern sind. Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände vor Ort vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion der Eröffnungsbilanz abzustellen, damit ggf. durch den Anhang die erforderliche Korrekturfunktion erfolgen kann. Wegen der unterschiedlichen Gegebenheiten in den einzelnen Gemeinden muss im Einzelfall vor Ort geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen sind, die dann zu den gesonderten Angaben und Erläuterungspflichten führen. Dies ermöglicht den Gemeinden aber nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst Inhalt und Umfang der Eröffnungsbilanz oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen.

3. Zu Absatz 3 (Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz):

3.1 Zu Satz 1 (Vorsichtig geschätzter Zeitwert):

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen orientiert sich im „Dauerbetrieb“ des doppelten Rechnungswesens der Gemeinde an den handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Davon ausgehend sind von der Gemeinde dafür die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Um aber zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen, ergibt sich für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz die Anforderung, stichtagsbezogen einen Wert zu ermitteln, der sich an Zeitwerten orientiert und vorsichtig zu schätzen ist (vorsichtig geschätzte Zeitwerte). Der „vorsichtig geschätzte Zeitwert“ stellt einen Oberbegriff und eine Zielbestimmung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips dar. Es handelt sich hierbei um keinen fest definierten bestimmten Wert. Vielmehr soll unter Beachtung der Zielbestimmung (Verhütung eines zu hohen Bilanzansatzes und unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls ein sachgerechter Wert bestimmt werden. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden. So ist die Ermittlung auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten denkbar.

Die Bewertung des Vermögens zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz steht mit den von den Ländern getroffenen Entscheidungen für das kommunale Haushaltsrecht in Einklang. So hat die Innenministerkonferenz zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts am 21.11.2003 u.a. beschlossen: „Bei der Eröffnungsbilanz ist neben der Bewertung nach Anschaffungs- und Herstellungsaufwand auch eine Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten möglich, wobei bei beiden Modellen Sonderregelungen für Bewertungserleichterungen vorgesehen werden. Die Festlegung des maßgebenden Bewertungsverfahrens für die Eröffnungsbilanz erfolgt durch die Länder, wobei diese die zu erwartende Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, das sich ebenfalls für Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz ausspricht, in ihre Entscheidungsfindung einbeziehen.“ Auch wenn keine einheitliche Ausgangslage zwischen den Ländern besteht, werden sich jedoch die anfangs vorhandenen Unterschiede im Laufe der Jahre „auswachsen“.

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf

der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Markbilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung stützt sich zusammengefasst auf folgende Überlegungen:

- Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppelischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
- Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde ist nicht Selbstzweck. Sie dient vielmehr dazu, der Gemeinde und ihren Bürgern einen realistischen Überblick über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde zu verschaffen, der die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungsgrundlagen verbessert.
- Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
- Die häufig aufwändige Ermittlung der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten für sehr weit vor dem Bilanzstichtag erworbene oder hergestellte Vermögensgegenstände wird vermieden. Oftmals können die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht mehr ermittelt, sondern müssten durch finanzmathematische Ableitungen aufwändig errechnet werden. Zwischenzeitlich erfolgte Sanierungen erschweren eine solche Bewertung der Vermögensgegenstände.
- Bei einer Bewertung auf der Grundlage von Anschaffungs- oder Herstellungskosten wären viele Vermögensgegenstände nur mit einem Erinnerungswert in der Bilanz anzusetzen, obgleich sie für die Gemeinde tatsächlich noch von realem Wert sind und auch noch auf Dauer genutzt werden sollen. Das kann dazu führen, dass bereits in der Eröffnungsbilanz unangemessen hohe „stille“ Reserven enthalten sind.
- Es gibt keinen systematischen Bruch zur Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen. Auch bei einer Bewertung nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert bleibt die Beziehung dazu erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar. Diese sind die besser geeignete Grundlage für die zukünftigen Abschreibungen.
- Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung ist die Bewertung nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch die Anwendung verbreiteter Regelwerke vorteilhafter und praxisorientierter, denn z.B. erlaubt die Wertermittlungsverordnung für die Bewertung von Grundstücken die Bewertung des kommunalen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten.
- Die Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfüllt die Anforderungen, die die Zielsetzung nach intergenerativer Gerechtigkeit und Aktualität verlangt.
- Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

Mit dieser Entscheidung wird in besonderem Maße dem Anliegen Rechnung getragen, die Gemeinden bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz mit dem geringst möglichen Aufwand zu belasten, ohne dabei auf allgemein anerkannte kaufmännische Bilanzierungsregeln verzichten zu müssen. Durch die getroffene Regelung stellt die Eröffnungsbilanz für alle Gemeinden die neue Ausgangslage für ihre Haushaltswirtschaft dar.

3.2 Zu Satz 2 (Geltung der Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten):

3.2.1 Vorsichtig geschätzte Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Die Eröffnungsbilanz bildet ab dem Bilanzstichtag die Ausgangslage für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Deshalb muss bereits bei ihrer Aufstellung berücksichtigt werden, dass bei laufendem Geschäftsbetrieb der Gemeinde das Anschaffungskostenprinzip für die spätere Bilanzierung Anwendung findet und in den späteren Jahresabschlüssen die Anschaffungs- und Herstellungskosten die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung im gemeindlichen Jahresabschluss darstellen. Die Vorschrift folgt diesem Ansatz, denn es wird bestimmt, dass die in der Eröffnungsbilanz für die Vermögensgegenstände angesetzten Werte künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten.

Der Gestaltung dieser Bestimmung liegt die Fiktion zu Grunde, die Gemeinde hätte zum Stichtag der Eröffnungsbilanz erstmals den Geschäftsbetrieb aufgenommen und dafür die notwendigen Vermögensgegenstände erworben bzw. in den Geschäftsbetrieb eingebracht (Erwerbsfiktion). Dieser fiktive Anschaffungsvorgang wird

auf der Grundlage der vorsichtig geschätzten Zeitwerte im Inventar der Gemeinde sowie durch die Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz abgebildet. Diesen Wertansätzen kann deshalb die Aufgabe zu geschrieben werden, historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde darzustellen. Sie werden in dieser Funktion im Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW entsprechend ausgewiesen.

Für diese Festlegung und Funktion hat das D-Markbilanzgesetz als Vorbild gedient. Durch einen Verweis auf die zulässigen Wertberichtigungen nach Absatz 7 wird die Regelung noch ergänzt, um bei Vorliegen späterer Erkenntnisse das objektiviert Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz durch ggf. notwendige Korrekturen zu erhalten.

3.2.2 Vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz keine Abschreibungen

In diesem Zusammenhang ist für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden. Entspricht der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden. Auch wenn zur Bestimmung des Umfanges solcher Wertminderungen vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen, besteht gleichwohl keine Identität der Sachverhalte. Daher ist es sachlich nicht zutreffend, wenn im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die bisherige Nutzungszeit Abschreibungen oder für Wertminderungen dann „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Berechnung einbezogen werden. Es ist zum Verständnis der Sachverhalte, aber zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten notwendig, auch durch Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz zu ziehen.

3.2.3 Wertberichtigungen der Eröffnungsbilanz nach ihrer Aufstellung

Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Diese Vorgabe ist in Absatz 7 enthalten und hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Derartige Wertberichtigungen der Eröffnungsbilanz nach ihrer Aufstellung wirken sich auch auf die Geltung der Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus.

4. Zu Absatz 4 (Prüfung der Eröffnungsbilanz):

4.1 Allgemeines

Der Umfang und der Inhalt der Prüfung der Eröffnungsbilanz erstrecken sich grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften. Die Prüfung der Eröffnungsbilanz hat aber auch eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion (vgl. § 322 HGB) und findet ihre spätere Fortsetzung in der Prüfung der jährlichen Bilanz, die Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde ist. Außerdem hat der Rechnungsprüfungsausschuss des Rates die Eröffnungsbilanz zu prüfen.

4.2 Prüfungsumfang

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, denn nach Absatz 2 haben die Eröffnungsbilanz und der Anhang zum Bilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Die Prüfung hat sich aber auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind. Auch wenn erst in Absatz 5 bestimmt wird, dass auch die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in die Prüfung einzubeziehen sind, ist dieses Teil der Prüfung der Eröffnungsbilanz. Dazu gehört auch der Lagebericht, der nach § 53 Abs. 1 GemHVO der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dies weder in dieser Vorschrift noch durch einen Verweis auf § 101 Abs. 1 S. 4 GO NRW ausdrücklich bestimmt wurde. Der Lagebericht ist daraufhin zu prüfen, ob er mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken.

4.3 Prüfung und zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz

Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass die Feststellung der Eröffnungsbilanz durch Beschluss des Rates entsprechend § 96 GO NRW möglichst innerhalb von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll. Dadurch wird vermieden, dass die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im zweiten Haushaltsjahr der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen nicht mehr auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ erfolgen soll. Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat nicht umsetzbar, muss die Eröffnungsbilanz zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres, in dem das neue Rechnungswesen angewandt wird, festgestellt werden. Dies kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden. Der Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz darf nur dann erfolgen, wenn eine vorherige Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss stattgefunden hat. Wird die Feststellung der Eröffnungsbilanz vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Nach dem Beschluss des Rates über die Feststellung ist die Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen sowie öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

5. Zu Absatz 5 (Zuständigkeit und weitere Inhalte der Prüfung der Eröffnungsbilanz):

5.1 Zu Satz 1 (Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses):

In dieser Vorschrift wird ausdrücklich die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung der Eröffnungsbilanz bestimmt. Nach § 57 Abs. 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat die Aufgabe der Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und in den künftigen Jahren die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde (vgl. § 59 Abs. 3 GO NRW). Mit diesen Vorschriften, ergänzt um § 59 Abs. 4 GO NRW, wird der Rahmen für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses in der Gemeinde gesetzt. Die dem Finanzausschuss auf Grund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwerts im NKF obliegenden Vorbereitung des Jahresabschlusses, des Gesamtabchlusses und der Eröffnungsbilanz (folgt seiner Aufgabe „Vorbereitung der Haushaltssatzung“) steht der gesetzlich dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeordneten Prüfungspflicht der Abschlüsse der Gemeinde nicht entgegen. Damit kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll.

5.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz):

Um die Ordnungsmäßigkeit der Prüfung zu sichern, wird in der Vorschrift klargestellt, welche zusätzlichen Gegenstände in die Prüfung der Eröffnungsbilanz mindestens einzubeziehen sind, zu denen die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände zu zählen sind.

Dazu gehört auch der Lagebericht, der nach § 53 Abs. 1 GemHVO der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dies weder in dieser Vorschrift noch durch einen Verweis auf § 101 Abs. 1 S. 4 GO NRW ausdrücklich bestimmt wurde. Der Lagebericht ist vergleichbar der Prüfung beim Jahresabschluss daraufhin zu prüfen, ob er mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken.

5.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz):

Die Festlegung, dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist, dient der Ordnungsmäßigkeit. So wird durch die in dieser Vorschrift enthaltenen Verweisungen klargestellt, dass die Regeln für die Prüfung von Jahresabschlüssen auch für die Prüfung der Eröffnungsbilanz Anwendung finden. Dies stellt auch den Gesamtzusammenhang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde her. Auch der vom Rechnungsprüfungsausschuss zu erteilende Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung, der in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, verdeutlichen das Prüfungsgeschehen. Die Verweisungen auf die weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung, z.B. Inhalt des Bestätigungsvermerks, die Verfahrensbeteiligung des Bürgermeisters, die Rechte der Prüfer der Eröffnungsbilanz und eine Beteiligungsregelung für die Gemeindeprüfungsanstalt, wird ein Gesamtzusammenhang zum Verwaltungshandeln hergestellt. So ist z.B. vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben.

5.4 Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz

Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann z.B. folgende Fassung haben:

Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz
<u>Bestätigungsvermerk des Prüfers</u> Die Eröffnungsbilanz und der Anhang der Gemeinde ... wurde unter Beachtung des § 92 Abs. 2 GO NRW und unter Einbeziehung der Inventur, des Inventars und der Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie des Lageberichtes geprüft. In die Prüfung sind die sie ergänzenden Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden. Sie wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch die Eröffnungsbilanz nebst Anhang unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens- und Schuldenlage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Tätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurde die Nachweise und Unterlagen für die Eröffnungsbilanz nebst Anhang und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung der Eröffnungsbilanz nebst Anhang und des Lageberichts umfasst. Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt. Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht die Eröffnungsbilanz nebst Anhang den gesetzlichen Vorschriften, den ergänzenden Bestimmungen der gemeindlichen Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit der Eröffnungsbilanz nebst Anhang, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

Abbildung 31 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen, jedoch abhängig davon, in welchem Umfang von ihnen Prüfungsaufgaben erledigt wurden. Er ist entsprechend zu for-

mulieren. erden Beanstandungen ausgesprochen, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn die geprüfte Eröffnungsbilanz unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen noch ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen. Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die Versagung ist dann in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

5.5 Beteiligung Dritter als Prüfer

Wegen der erheblichen Bedeutung der kommunalen Eröffnungsbilanz kann es aus örtlichen Gesichtspunkten heraus erforderlich sein, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung - dessen sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung bedienen muss - für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bedient (vgl. Erläuterungen zu § 103 Abs. 5 GO NRW).

6. Zu Absatz 6 (Eröffnungsbilanz und überörtliche Prüfung):

Die gesamte Rechnungslegung der Gemeinde überliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt. Daher muss auch die Eröffnungsbilanz, genauso wie der Jahresabschluss und der Gesamtabchluss, der überörtlichen Prüfung unterliegen. Auch die Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt (vgl. § 105 GO NRW) stellt eine Aufsichtsprüfung dar. Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung i.d.R. durch eine gemeindeeigene Stelle vorzunehmen ist.

An die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz schließt sich das gleiche Verfahren an, wie es für die überörtliche Prüfung des Jahresabschlusses nach § 105 GO NRW vorgesehen ist. Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis zur Eröffnungsbilanz in Form eines Prüfberichts der geprüften Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Der Bürgermeister hat den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen. Anschließend muss der Rechnungsprüfungsausschuss den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen unterrichten. Wenn Beanstandungen ausgesprochen wurden, entsteht für die Gemeinde die Pflicht, gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht abzugeben. Oftmals enthält der Prüfungsbericht aber keine Beanstandungen mehr, weil diese bereits zuvor ausgeräumt werden konnten.

7. Zu Absatz 7 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz):

Die Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse.

7.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder ihrer Nachholung ergibt sich aus der Aufgabe der Eröffnungsbilanz, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler in der Eröffnungsbilanz zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler können dabei unberücksichtigt bleiben. Aufgrund der Tatsache, dass fehlerhafte Ansätze

zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig. Lediglich in den Fällen der Nachholung eines Wertansatzes besteht wie bei der Erstabgrenzung die Möglichkeit zur Ausübung von Wahlrechten. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam vorzunehmen bzw. zu buchen ist. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz nicht berührt werden. Dies vermeidet auch die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung auf Grund von ergebnispolitischen Motiven. Im Gesamtzusammenhang mit den zulässigen Wertberichtigungen und Wertnachholungen ist daher ergänzend festgelegt worden, dass nach die entsprechenden Vorgängen im Rahmen der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, die Eröffnungsbilanz als berichtigt gilt.

7.2 Zu den Sätzen 3 und 4 (Frist der Berichtigung):

Es ist sachgerecht, die Möglichkeit der Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz zeitlich zu befristen, so dass letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss eine Wertberichtigung oder die Nachholung eines Wertansatzes möglich ist. Der Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit und ist aus dem D-Markbilanzgesetz übernommen worden. Zudem ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf den genannten Zeitraum beschränkt worden. Eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz in den späteren Jahresabschlüssen wirkt auf die Eröffnungsbilanz zurück, erfordert aber nicht, die bestandskräftigen Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der Eröffnungsbilanz und der Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen zu ändern. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind jedoch immer die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

7.3 Berichtigungsmöglichkeiten

Das Nähere für eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist in § 57 GemHVO NRW bestimmt. So ist z.B. ein Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich bei dem fehlerhaften Ansatz um einen wesentlichen Wertbeitrag handelt. Dies kann sich z.B. dadurch ergeben, dass Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden in der Eröffnungsbilanz

- mit einem zu niedrigen Wert,
- mit einem zu hohen Wert,
- zu Unrecht oder
- zu Unrecht nicht

angesetzt worden sind, und dies sich erst bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellt. Auch wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen, soll eine Berichtigung erfolgen.

Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die vorgenommenen Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben.

XXXXXXXXXXXX